

Urteil vom 05. Juni 2024, IV R 22/22

Rückstellung für Altersfreizeit

ECLI:DE:BFH:2024:U.050624.IVR22.22.0

BFH IV. Senat

EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 3a, HGB § 249 Abs 1 S 1, EStG VZ 2016

vorgehend FG Köln, 10. November 2021, Az: 12 K 2486/20

Leitsätze

Für die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Gewährung von Altersfreizeit (von zwei Tagen pro Jahr der Betriebszugehörigkeit), die unter den Bedingungen einer mindestens zehnjährigen Betriebszugehörigkeit des Arbeitnehmers sowie der Vollendung dessen 60. Lebensjahres steht, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 10.11.2021 - 12 K 2486/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit einer Rückstellung für Altersfreizeit.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Personengesellschaft in der Rechtsform der OHG, betreibt eine ...
- 3 Nach dem einheitlichen Manteltarifvertrag für ... vom xx.xx.1995 (EMTV) mit Zusatzvereinbarung vom xx.xx.2004 (zu § 3 Nr. 7 EMTV) stand den Arbeitnehmern der Klägerin zusätzliche bezahlte Freizeit von zwei Arbeitstagen je vollem Jahr ihrer Betriebszugehörigkeit zu, soweit sie dem Betrieb mindestens zehn Jahre ununterbrochen zugehörig waren und das 60. Lebensjahr vollendet hatten. Die Regelung hatte verkürzt folgenden Wortlaut:

"Arbeitnehmer, die nach einer mindestens 10-jährigen ununterbrochenen Betriebszugehörigkeit das 60. Lebensjahr vollendet haben, erhalten eine zusätzliche bezahlte Freizeit von 2 Arbeitstagen je vollem Jahr ihrer Betriebszugehörigkeit. Bei Berechnung der Dauer der Betriebszugehörigkeit werden Zeiten, die vor Vollendung des 25. Lebensjahres des Arbeitnehmers liegen, nicht berücksichtigt. Berücksichtigungsfähig sind nur die tatsächlich zusammenhängenden Jahre der Betriebszugehörigkeit des Arbeitnehmers bis zum Bezug der gesetzlichen Altersrente. Die dem Arbeitnehmer zustehenden Freizeittage sind am Ende des laufenden Arbeitsverhältnisses und nur vor Eintritt in die gesetzliche Altersrente zu gewähren. Das gilt auch, wenn die Inanspruchnahme der gesetzlichen Altersrente nach Arbeitslosigkeit im Anschluss an das bisherige Arbeitsverhältnis erfolgt. Die dem Arbeitnehmer zustehenden Freizeittage sind in natura zu gewähren und zu nehmen. Nicht genommene Freizeittage verfallen, ein Abgeltungsanspruch besteht nicht."

- 4 Vor diesem Hintergrund passivierte die Klägerin in der Steuerbilanz zum 31.12.2016 eine Rückstellung für Altersfreizeit in Höhe von 337.900 €.

- 5 Hingegen vertrat das Finanzamt A im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2013 bis 2016 unter Hinweis auf das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts (FG) vom 15.10.1987 - VI 59/85 sowie das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.11.1999 (BStBl I 1999, 959, Rz 5) die Auffassung, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nicht erfüllt seien. Insbesondere liege kein Erfüllungsrückstand seitens der Klägerin gegenüber ihren Arbeitnehmern vor, da diese keine Mehrleistungen erbracht hätten, wie beispielsweise in der Ansparphase im Rahmen einer Altersteilzeitvereinbarung.
- 6 Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen erließ das Finanzamt B am 03.09.2019 einen gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid für 2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid). Darin erhöhte es den laufenden Gesamthandsgewinn der Klägerin um 337.900 €. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.
- 7 Den dagegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies das Finanzamt C mit Einspruchsentscheidung vom 02.10.2020 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, es fehle an der Verursachung der ungewissen Verbindlichkeit in der Vergangenheit (vor dem Bilanzstichtag). Die zwischen den Vertragsparteien getroffene Vereinbarung gelte nicht Vergangenes ab, sondern knüpfe nur an Vergangenes an. Dies reiche für die Rückstellungsbildung nicht aus. Die wesentliche wirtschaftliche Verursachung liege in der Zukunft (Vollendung des 60. Lebensjahres des Arbeitnehmers).
- 8 Während des nachfolgenden Klageverfahrens kam es zu einem Zuständigkeitswechsel vom Finanzamt C zum Finanzamt D. Der (neue) Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erließ am 27.07.2021 einen aus nicht streitgegenständlichen Gründen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2016.
- 9 Mit Urteil vom 10.11.2021 - 12 K 2486/20 änderte das FG Köln den Gewinnfeststellungsbescheid für 2016 antragsgemäß dahin, dass der laufende Gesamthandsgewinn der Klägerin um 349.000 € reduziert wurde. Dies begründete es wie folgt:
- 10 Die Klage sei zulässig. Die Erweiterung des Klageantrags (von 337.900 € auf 349.000 €) stelle keine von den Voraussetzungen des § 67 der Finanzgerichtsordnung (FGO) abhängige Klageänderung dar. Ein Erfüllungsrückstand liege vor. Zwar sei einzuräumen, dass der Anspruch auf Altersfreizeit noch von sich künftig realisierenden Bedingungen abhängig sei. Erst eine Betriebszugehörigkeit von mehr als zehn Jahren und das Überschreiten der Altersgrenze von 60 Jahren lösten die Verpflichtung zur Gewährung der Altersfreizeit aus. Habe der Arbeitgeber aber schon Jahre zuvor Leistungen für den zeitlich nachfolgenden Eintritt dieser Voraussetzungen rechtsverbindlich zugesagt und sei die Zusage an die vergangene Dienstzeit und an die Betriebstreue des einzelnen Arbeitnehmers gebunden, lägen die Dinge anders. Unter solchen Umständen unterscheide sich eine derartige Zusage nicht von einer sonstigen dienstzeitabhängigen Jubiläumsverpflichtung. Hier wie dort orientiere sich die Zuwendung an der bisherigen Betriebszugehörigkeit und verknüpfe das zukünftige Ereignis mit den anteilig in der Vergangenheit erbrachten Diensten des einzelnen Arbeitnehmers (so zum Firmenjubiläum Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29.11.2000 - I R 31/00, BFHE 194, 76, BStBl II 2004, 41). Infolgedessen werde ein entsprechender Erfüllungsrückstand aufgebaut, der die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung rechtfertige. § 5 Abs. 4a und § 6a des Einkommensteuergesetzes (EStG) seien nicht einschlägig.
- 11 Mit der Revision rügt das FA (sinngemäß) die Verletzung von (materiellem) Bundesrecht (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB--). Ein Erfüllungsrückstand liege nicht vor, so dass keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden könne. Es fehle an der erforderlichen Verursachung in der Vergangenheit. Ein Erfüllungsrückstand sei etwa gegeben, wenn der Arbeitnehmer wöchentlich eine Stunde mehr arbeite und im Gegenzug früher in den Ruhestand gehen könne. So liege der Streitfall aber nicht. Nach dem BFH-Urteil vom 02.10.1997 - IV R 82/96 (BFHE 184, 422, BStBl II 1998, 205) gelte für Arbeitsverhältnisse die Vermutung, dass Leistung und Gegenleistung ausgeglichen seien und ein Verpflichtungsüberhang auch nicht durch verpflichtende Sozialleistungen entstehe.
- 12 Mit der tarifvertraglichen Regelung, nach der dem Arbeitnehmer für jedes volle Jahr der Betriebszugehörigkeit zwei Tage Altersfreizeit ab dem Zeitpunkt der Erfüllung der Voraussetzungen (mindestens zehnjährige ununterbrochene Betriebszugehörigkeit, Vollendung des 60. Lebensjahres) zustünden, werde nichts Vergangenes abgegolten. Die Gewährung von Altersfreizeit knüpfe nur an Vergangenes an, was für eine Rückstellungsbildung nicht ausreiche. Es liege kein Aufwand der Vergangenheit vor, der zum Bilanzstichtag als Rückstellung zu passivieren sei. Die Arbeitnehmer müssten für zusätzliche Freizeittage keine Mehrarbeit leisten. Die zusätzliche Altersfreizeit stelle sich

dementsprechend nicht als Entgelt für in der Vergangenheit erbrachte Arbeitsleistung dar. Ein solches Entgelt liege nur vor, wenn der Arbeitgeber die zusätzliche Freistellung im Alter in Aussicht stelle, um bereits in früheren Jahren eine zusätzliche Leistung des Arbeitnehmers zu erhalten. Demgegenüber sei es nicht möglich, aus dem vorliegenden Vertrag eine Abgeltung von in der Vergangenheit erbrachter Arbeitsleistung abzuleiten. So profitiere etwa ein 58-jähriger Arbeitnehmer, der seit 30 Jahren im Betrieb arbeite, nicht von der Altersfreizeit, wenn der Betrieb eingestellt und das Arbeitsverhältnis beendet werde. Von einer Abgeltung von Vergangenem könne nur ausgegangen werden, wenn der Arbeitnehmer zumindest einen anteiligen Anspruch auf Freizeit habe.

- 13** Wie das Niedersächsische FG im Urteil vom 15.10.1987 - VI 59/85 zutreffend ausführe, könne aufgrund der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung im Hinblick auf die Vergangenheit nicht von einer Leistung des Arbeitnehmers ausgegangen werden. An dieser Argumentation ändere sich --entgegen der Ansicht der Vorinstanz-- nichts dadurch, dass die Vereinbarung nicht auf die Branchen-, sondern auf die Betriebszugehörigkeit der Arbeitnehmer abstelle. Dies werde insbesondere anhand des historischen Kontexts der Regelung des Manteltarifvertrags deutlich. Diese sei von der Arbeitsmarktlage motiviert gewesen und habe dazu gedient, den Arbeitsmarkt zu entlasten und die Jugendarbeitslosigkeit zu verringern. Arbeitsmarktpolitisch verhindere die Zehn-Jahres-Frist eine ungerechtfertigte Nutzung durch Branchenfremde. Diese Beweggründe dürften noch immer ausschlaggebend sein, so dass der Entgeltcharakter der zusätzlichen Altersfreizeit abzulehnen sei.
- 14** Der Streitfall sei auch nicht mit Rückstellungen wegen Jubiläumsverpflichtungen zu vergleichen. Bei Jubiläumswendungen gehe es um eine eigenständig neben dem Arbeitslohn geleistete Zahlung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer. Die Verpflichtung betreffe gerade nicht die Bewertung von Leistung und Gegenleistung aus dem Arbeitsverhältnis, sondern resultiere aus der Betriebszugehörigkeit und damit aus der Vergangenheit. Im Gegensatz dazu würden im Fall der Freizeitleistung nur zukünftige Leistungen berührt, da die Klägerin im Jahr der Freizeitgewährung keine zusätzliche Leistung zu erbringen habe. Die Auswirkungen auf Seiten der Klägerin lägen ausschließlich in einer gegebenenfalls geringeren Produktivität im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Freizeit, so dass sie wirtschaftlich in der Zukunft lägen. Das Niedersächsische FG führe zu Recht aus, dass es an der wirtschaftlichen Verursachung in der Vergangenheit fehle, wenn dem Arbeitnehmer nichts vorenthalten worden sei, worauf er unter Berücksichtigung der arbeitsvertraglichen Leistungsbewertung in der Vergangenheit einen individuellen Anspruch gehabt habe. Dadurch unterscheide sich der Streitfall zudem wesentlich von der Rückstellung wegen rückständigen Urlaubs (BFH-Urteil vom 26.06.1980 - IV R 35/74, BFHE 130, 533, BStBl II 1980, 506). Diese Würdigung nehme die Vorinstanz gerade nicht vor, indem sie die Altersfreizeitzusage mit der Jubiläumsverpflichtung gleichsetze. Dabei übersehe das FG, dass es sich bei Jubiläumswendungen um zusätzliche, neben dem Arbeitslohn stehende Zahlungen handele. Anders als bei Jubiläumsrückstellungen lägen im Streitfall keine konkretisierenden Vorleistungen vor. Dafür reiche die Nichtausübung des Kündigungsrechts --mangels vertraglicher Grundlage-- nicht aus. Eine Abgeltung von Vergangenem impliziere, dass bei vorzeitiger Beendigung zumindest ein anteiliger Anspruch entstehe.
- 15** Im Urteil vom 02.10.1997 - IV R 82/96 (BFHE 184, 422, BStBl II 1998, 205) zur Rückstellung für den Zuschuss zum Mutterschaftsgeld knüpfe auch der BFH an diese Grundsätze an. Die Beurteilung der arbeits- und sozialrechtlichen Folgelasten eines Arbeitsverhältnisses, zu denen der Zuschuss zum Mutterschaftsgeld ebenso wie die Altersfreizeitverpflichtung gehörten, könne einheitlichen Erwägungen folgen, da jeweils die Frage nach der Ausgeglichenheit der Leistung und des nicht vorliegenden Verpflichtungsüberhangs zentral für die Annahme eines Erfüllungsrückstands sei. Nach diesen Erwägungen entstehe in den Fällen mangelnder Mehrarbeit zur Gewährung zusätzlicher Leistungen kein Erfüllungsrückstand.
- 16** Schließlich lägen die Voraussetzungen für eine Rückstellung für drohende Verluste nicht vor; es fehle an einem Verpflichtungsüberschuss.
- 17** Das FA beantragt, das Urteil des FG Köln vom 10.11.2021 - 12 K 2486/20 aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 18** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19** Entgegen der Ansicht des FA liege ein in der Vergangenheit verursachter Erfüllungsrückstand des Arbeitgebers vor. Der Arbeitnehmer erdiene den Freizeitanspruch rätierlich durch seine Arbeitsleistung und Betriebstreue auf Basis eines in der Zusatzvereinbarung zum Manteltarifvertrag klar definierten zeitlichen Abhängigkeitsverhältnisses. Die Inanspruchnahme der Freizeittage sei erst zum Ende der Tätigkeit möglich, so dass in der Zwischenzeit ein Erfüllungsrückstand bestehe.

- 20** Zu Unrecht gehe das FA davon aus, dass kein Erfüllungsrückstand vorliege, da der Arbeitnehmer keine Mehrleistung erbringe. Im Fall der Altersfreizeitrückstellung verpflichte sich der Arbeitgeber ex ante zu einer höheren Gegenleistung, die er aufgrund der getroffenen Fälligkeitsabrede --Inanspruchnahme unmittelbar vor Renteneintritt-- erst zu einem späteren Zeitpunkt erbringe (Minderleistung des Arbeitgebers). Aufgrund der Zusatzvereinbarung erhöhe sich der Vergütungsanspruch des Arbeitnehmers. Durch die laufende Arbeitsleistung werde der Schwebezustand insoweit beendet und der Arbeitgeber gerate in Erfüllungsrückstand.
- 21** Die Altersfreizeitrückstellung sei mit der Jubiläumsrückstellung vergleichbar. Zu Unrecht argumentiere das FA, dass die zehnjährige Betriebszugehörigkeit sowie das Erreichen der Altersgrenze wesentliche Tatbestandsmerkmale für das Entstehen der Verpflichtung seien. Nach der BFH-Rechtsprechung zu Jubiläumsrückstellungen sei eine solche Unterscheidung nicht erforderlich, vielmehr werde die Passivierungsfähigkeit (bereits vor Erreichen der erforderlichen Betriebszugehörigkeit) insgesamt bejaht, obwohl die zugrunde liegenden Verpflichtungen ebenfalls nur dann zu erfüllen seien, wenn der jeweilige Arbeitnehmer zum Jubiläum noch für das Unternehmen tätig sei (BFH-Urteil vom 05.02.1987 - IV R 81/84, BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845). Auch bei der Jubiläumsverpflichtung habe der Arbeitnehmer bei Ausscheiden unmittelbar vor dem Stichtag keinerlei Ansprüche.
- 22** Wenn nach Ansicht der Betriebsprüfung nur an Vergangenes angeknüpft werde, stelle sich die Frage, welche (zukünftige) Leistung des Arbeitnehmers abgegolten werde. Als abzugeltende (vergangene) Leistung komme sowohl die erbrachte Arbeitsleistung als auch die Betriebstreue im Erdienenszeitraum in Betracht. Warum gerade bei einer Altersfreizeitrückstellung ein Kündigungsverzicht erforderlich sein solle, bei der Jubiläumsrückstellung hingegen nicht, sei nicht ersichtlich.
- 23** Das Urteil des Niedersächsischen FG vom 15.10.1987 - VI 59/85 betreffe einen anderen Sachverhalt. Eine Bindung an ein einzelnes Unternehmen und eine Abhängigkeit der Freizeittage von der konkreten Dauer der Unternehmens- oder Branchenzugehörigkeit habe nicht bestanden. Das Niedersächsische FG habe die Passivierungsfähigkeit im Wesentlichen mit der Begründung verneint, dass kein Entgelt für eine vom Arbeitnehmer in der Vergangenheit erbrachte Leistung vorliege, da die zusätzliche Leistung nicht von der Dauer der Betriebszugehörigkeit abhängig sei, wodurch der Konnex zur Arbeitsleistung fehle und auch eine Betriebstreue als Arbeitnehmerleistung ausscheide. Im Streitfall sei dies jedoch gerade der Fall, da die Anzahl der Freizeittage von der Betriebszugehörigkeit abhängen und damit ein eindeutiger Bezug zu vergangenen Leistungen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber bestehe. Ebenso wenig könne die Argumentation, die zusätzliche Freizeit werde zum Erhalt der Leistungsfähigkeit älterer Arbeitnehmer gewährt und habe deshalb einen Bezug allein zur künftigen Arbeitsleistung, auf die vorliegende Regelung übertragen werden, denn die Freizeit werde erst unmittelbar vor Renteneintritt gewährt. Es handele sich um eine Fälligkeitsabrede für die noch ausstehende Gegenleistung des Arbeitgebers.
- 24** Schließlich stehe die sogenannte Ausgeglichenheitsvermutung für Arbeitsverhältnisse der Entstehung eines zu passivierenden Erfüllungsrückstands nicht entgegen. Sie betreffe die Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung aus dem Arbeitsverhältnis insgesamt. Im Fall der Unausgeglichenheit zu Lasten des Arbeitgebers wäre nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung eine Drohverlustrückstellung zu bilden. Die Altersfreizeitregelung führe jedoch nicht zu einer Unausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung, sondern lediglich zu einem temporären Auseinanderfallen. Ein Erfüllungsrückstand unterscheide sich gerade dadurch von einem Drohverlust, dass Ersterer durch eine künftige Mehrleistung der rückständigen Partei ausgeglichen werde, was vorliegend durch die spätere Freizeitgewährung der Fall sei. Hierin liege der zentrale Unterschied zur Rückstellung für den Zuschuss zum Mutterschaftsgeld, denn beim Eintritt in den Mutterschutz hätten Arbeitnehmerin und Arbeitgeber ihre Leistungspflichten in gleichem Umfang erfüllt.

Entscheidungsgründe

II.

- 25** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Zu Recht hat das FG entschieden, dass für die Verpflichtung der Klägerin zur Gewährung von Altersfreizeit in der Steuerbilanz auf den 31.12.2016 eine --der Höhe nach unstrittige-- Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren ist.
- 26** 1. Bedenken gegen die Zulässigkeit der Klage bestehen nicht. Insbesondere hat das FG in der Erweiterung des Klageantrags zutreffend keine Klageänderung im Sinne des § 67 FGO gesehen (z.B. BFH-Urteil vom 29.09.2022 - IV R 20/19, BFHE 278, 301, BStBl II 2023, 435, Rz 26 f.).

- 27** 2. Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Handelsbilanz Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Das handelsrechtliche Passivierungsgebot für Rückstellungen für Verbindlichkeiten gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und gilt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die Steuerbilanz.
- 28** a) Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach --deren Höhe zudem ungewiss sein kann-- sowie ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Als weitere Voraussetzung muss der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen (z.B. BFH-Urteile vom 09.03.2023 - IV R 24/19, BFHE 280, 118, BStBl II 2023, 698, Rz 19, m.w.N.; vom 26.07.2023 - IV R 22/20, BFHE 281, 32, BStBl II 2023, 1091, Rz 35).
- 29** b) Ansprüche und Verbindlichkeiten aus einem schwebenden Geschäft dürfen in der Bilanz grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, weil während des Schwebezustands die (widerlegbare) Vermutung besteht, dass sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen. Ein Bilanzausweis ist nur geboten, wenn und soweit das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23.06.1997 - GrS 2/93, BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735, unter B.I.3. [Rz 37], m.w.N.; ferner BFH-Urteil vom 14.04.2022 - IV R 32/19, BFHE 275, 543, BStBl II 2022, 832, Rz 27). Diese Bilanzierungsgrundsätze gelten nicht nur für gegenseitige Verträge, die auf einen einmaligen Leistungsaustausch gerichtet sind, sondern auch für Dauerschuldverhältnisse (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23.06.1997 - GrS 2/93, BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735, unter B.I.3. [Rz 38], m.w.N.; BFH-Urteil vom 26.07.2023 - IV R 22/20, BFHE 281, 32, BStBl II 2023, 1091, Rz 36) und damit auch für Arbeitsverhältnisse.
- 30** Der --gesetzlich nicht definierte-- Begriff des Erfüllungsrückstands bildet Verpflichtungen zur Erbringung von --seitens des Vertragspartners durch dessen erbrachte Vorleistung erdienten und am Bilanzstichtag rückständigen-- Gegenleistungen im synallagmatischen und zeitlichen Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses ab (BFH-Urteil vom 30.11.2005 - I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251, unter II.3.d [Rz 43]; Tiedchen in Anzinger/Oser/Schlotter, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 7. Aufl., HGB § 249 Rz 143). Der Verpflichtete muss sich mit seinen Leistungen gegenüber dem Vertragspartner im Rückstand befinden, also weniger geleistet haben, als er nach dem Vertrag für die bis dahin vom Vertragspartner erbrachte Leistung insgesamt zu leisten hätte (BFH-Urteile vom 05.04.2006 - I R 43/05, BFHE 213, 332, BStBl II 2006, 593, unter II.3. [Rz 16]; vom 25.05.2016 - I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 14).
- 31** Die Frage nach dem Vorliegen eines Erfüllungsrückstands ist nicht ausschließlich nach bürgerlichem Recht zu beurteilen. Ausreichend ist vielmehr eine an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierte Betrachtung. Auch davon ausgehend setzt das Vorliegen eines Erfüllungsrückstands jedoch voraus, dass mit der nach dem Vertrag geschuldeten zukünftigen Leistung nicht nur an Vergangenes angeknüpft, sondern Vergangenes abgegolten wird. Da die Erfüllung sich im Sinne einer "Abgeltung" als zusätzliches, lediglich wegen der besonderen Umstände des Einzelfalls noch nicht entrichtetes Entgelt für eine bereits früher erbrachte Vorleistung darstellen muss, ist eine Verknüpfung in dem Sinne zu fordern, dass die rückständige Gegenleistung der erbrachten Vorleistung synallagmatisch zweckgerichtet und bei zeitbezogenen Leistungen auch zeitlich zuordenbar ist. Die Beurteilung des Vorliegens dieser Voraussetzungen obliegt im jeweiligen Einzelfall dem FG als Tatsacheninstanz (BFH-Urteile vom 05.04.2006 - I R 43/05, BFHE 213, 332, BStBl II 2006, 593, unter II.4. [Rz 18]; vom 25.05.2016 - I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 15 f.).
- 32** Besteht ein Erfüllungsrückstand und ist dessen Höhe sicher, ist dem durch Ausweis einer Verbindlichkeit Rechnung zu tragen. Ist die noch zu erfüllende Leistung der Höhe nach ungewiss, ist eine Rückstellung zu bilden (BFH-Urteil vom 25.05.2016 - I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 17; Tiedchen in Anzinger/Oser/Schlotter, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 7. Aufl., HGB § 249 Rz 142).
- 33** c) Der Höhe nach sind Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen wie für einen Erfüllungsrückstand nach § 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten, sofern die handelsrechtliche Bewertung nicht zu einem niedrigeren Wert führt (BFH-Urteil vom 11.10.2012 - I R 66/11, BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676, Rz 14; zur Rechtslage nach Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25.05.2009 --BGBl I 2009, 1102-- im Jahr 2009 s. BFH-Urteil vom 09.03.2023 - IV R 24/19, BFHE 280, 118, BStBl II 2023, 698, Rz 23 f.). Handelsrechtlicher Bewertungsmaßstab ist nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag (vgl.

BFH-Urteile vom 11.10.2012 - I R 66/11, BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676, Rz 15 ff.; vom 26.07.2023 - IV R 22/20, BFHE 281, 32, BStBl II 2023, 1091, Rz 38).

- 34** 3. In Anwendung dieser Grundsätze hat das FG die Rückstellung wegen Altersfreizeit dem Grunde und der Höhe nach zu Recht anerkannt. Die Revision des FA hat daher keinen Erfolg.
- 35** a) Im Streitfall besteht eine --nur der Höhe nach ungewisse-- Verbindlichkeit der Klägerin auf Gewährung von Altersfreizeit, soweit die betroffenen Arbeitnehmer bereits das Merkmal der mindestens zehnjährigen Betriebszugehörigkeit erfüllt und das 60. Lebensjahr vollendet haben. Die Verbindlichkeit beruht auf der (bindenden) Regelung des Manteltarifvertrags (§ 3 Nr. 7 EMTV). Auch für eine erst in der Zukunft entstehende Verbindlichkeit muss eine Rückstellung gebildet werden (BFH-Urteile vom 05.02.1987 - IV R 81/84, BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845, unter 1.b [Rz 17], zur Rückstellung für Zuwendungen aus Anlass eines Arbeitnehmerjubiläums; vom 29.11.2000 - I R 31/00, BFHE 194, 76, BStBl II 2004, 41, unter II.2.a [Rz 13], zur Rückstellung für Zuwendungen aus Anlass eines Firmenjubiläums).
- 36** Soweit die beiden vorgenannten Bedingungen noch nicht erfüllt sind, ist das künftige Entstehen einer Verbindlichkeit auf Gewährung von Altersfreizeit dem Grunde nach hinreichend wahrscheinlich. Denn es sprechen mehr Gründe für als gegen das Entstehen der Verbindlichkeit (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2005 - I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251, unter II.2.a [Rz 30], zu Rückstellungen für Lohnfortzahlungen bei Altersteilzeit). Davon ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise ausgegangen. Der Fluktuation der Belegschaft wird bei der Bestimmung der Rückstellungshöhe Rechnung getragen. Dies ist zwischen den Beteiligten letztlich nicht streitig.
- 37** b) Entgegen der Ansicht des FA ist die wirtschaftliche Verursachung der zurückgestellten (ungewissen) Verbindlichkeit in der Zeit vor dem Bilanzstichtag (31.12.2016) gegeben. Ein Erfüllungsrückstand liegt nach der revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Würdigung des FG vor (zustimmend Weppler in Stöckler/Karst, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, Aktuelles I/2023, Rz 10).
- 38** aa) Der Anspruch der Arbeitnehmer (als Sachleistungsverpflichtete) ist durch ihre Arbeitsleistung --zum Teil aufschiebend bedingt durch eine mindestens zehnjährige Betriebszugehörigkeit und die Vollendung des 60. Lebensjahres-- entstanden und damit erdient beziehungsweise "realisiert" (vgl. Tiedchen in Anzinger/Oser/Schlotter, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 7. Aufl., HGB § 249 Rz 144). Die Altersfreizeit gilt vergangene Arbeitsleistung ab und ist dieser synallagmatisch zweckgerichtet und zeitlich zuordenbar (vgl. dazu BFH-Urteile vom 05.04.2006 - I R 43/05, BFHE 213, 332, BStBl II 2006, 593, unter II.4. [Rz 18]; vom 25.05.2016 - I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 16). Dies gilt jedenfalls bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (dazu BFH-Urteil vom 25.05.2016 - I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 23; Sievert in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl., Rz 6203). Durch die Anknüpfung an die Dauer der Betriebszugehörigkeit handelt sich bei der Altersfreizeit um ein Entgelt für während dieser Zeit erbrachte Arbeitsleistungen sowie für die Nichtausübung des Kündigungsrechts (BFH-Urteil vom 05.02.1987 - IV R 81/84, BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845, unter 1.c [Rz 19], zur Rückstellung für Zuwendungen aus Anlass eines Arbeitnehmerjubiläums). Die Arbeitnehmer haben dadurch eine Vorleistung erbracht. Hingegen muss die Klägerin ihre Gegenleistung in Gestalt der Altersfreizeit noch erbringen. Sie hat am Bilanzstichtag weniger geleistet, als sie nach dem Arbeitsvertrag und den Bestimmungen des Manteltarifvertrags zu leisten verpflichtet ist. Insofern befindet sie sich in einem Erfüllungsrückstand. Die entsprechende Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden und bindet den BFH (§ 118 Abs. 2 FGO). Ein Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze (vgl. BFH-Urteil vom 05.09.2023 - IV R 24/20, BFHE 281, 374, Rz 34) ist nicht ersichtlich.
- 39** bb) Der auf diese Weise entstandene Erfüllungsrückstand wird sukzessive mit jedem abgelaufenen Jahr der Betriebszugehörigkeit der Arbeitnehmer aufgebaut (vgl. Lieb, Betriebs-Berater 2022, 2994; Prinz, Unternehmensteuern und Bilanzen --StuB-- 2022, 11, 13; Oser/Wirtz, StuB 2023, 105, 106). Denn die Arbeitnehmer erhalten zwei Arbeitstage Altersfreizeit für jedes volle Jahr ihrer Betriebszugehörigkeit (nach Vollendung des 25. Lebensjahres). Werden die Voraussetzungen für die Verpflichtung kontinuierlich aufgebaut, kommt es für die Rückstellungsbildung nicht darauf an, ob der die Verpflichtung auslösende Tatbestand im Wesentlichen bereits vor dem Bilanzstichtag erfüllt ist. Vielmehr muss die Rückstellung kontinuierlich gebildet werden (vgl. BFH-Urteil vom 05.02.1987 - IV R 81/84, BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845, unter 1.c [Rz 20], zur Rückstellung für Zuwendungen aus Anlass eines Arbeitnehmerjubiläums; Oser/Wirtz, StuB 2023, 105, 106). Dementsprechend steht es der Rückstellungsbildung hier nicht entgegen, wenn die Mindestbetriebszugehörigkeit und/oder die Altersgrenze im Hinblick auf einzelne Arbeitnehmer noch nicht erreicht sind.

- 40** Vor diesem Hintergrund führt auch der Einwand des FA, ein Arbeitnehmer, der seit 30 Jahren im Betrieb der Klägerin arbeite, profitiere vor Vollendung des 60. Lebensjahres nicht von der Altersfreizeit, wenn der Betrieb eingestellt und das Arbeitsverhältnis beendet werde, nicht zu einer anderen Beurteilung. Auf die zivilrechtliche Beurteilung kommt es im Rahmen der anzustellenden wirtschaftlichen Betrachtung nicht an. Im Übrigen hat die Klägerin in diesem Zusammenhang zu Recht auf den Grundsatz der Unternehmensfortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) hingewiesen. Dieser gilt auch für die steuerliche Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG), und zwar sowohl für die Bewertung als auch für die Bilanzierung dem Grunde nach (BFH-Urteil vom 27.06.2001 - I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121, unter II.3.c [Rz 24], zur Rückstellung für sogenannte Anpassungsverpflichtung; Tiedchen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rz 366; wohl anders --ohne weitere Begründung-- BFH-Urteil vom 05.04.2017 - X R 30/15, BFHE 257, 403, BStBl II 2017, 900, Rz 32, zur Rückstellung für Zusatzbeiträge zur Handwerkskammer; zustimmend BeckOK EStG/Meinert, 18. Ed. [15.03.2024], EStG § 5 Rz 626; Meyering/Gröne in Anzinger/Oser/Schlotter, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 7. Aufl., HGB § 252 Rz 78). Dementsprechend sind alle Verpflichtungen, die bei der zum maßgebenden Stichtag unterstellten unveränderten Fortführung des Betriebs mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu erfüllen sein werden, bilanziell zu berücksichtigen, wenn der Erfüllung keine tatsächlichen oder rechtlichen Gegebenheiten entgegenstehen (BFH-Urteil vom 27.06.2001 - I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121, unter II.3.c [Rz 24]). Das ist hier nicht der Fall.
- 41** cc) Das FG hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Zusage einer Altersfreizeit mit der Zusage von Zuwendungen aus Anlass eines Arbeitnehmer- oder Firmenjubiläums (BFH-Urteile vom 05.02.1987 - IV R 81/84, BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845; vom 29.11.2000 - I R 31/00, BFHE 194, 76, BStBl II 2004, 41) vergleichbar ist. In beiden Fällen kommt es maßgebend auf die Dauer der Betriebszugehörigkeit des Arbeitnehmers an, so dass die zukünftige Leistung des Arbeitgebers mit den in der Vergangenheit erbrachten Diensten des Arbeitnehmers verknüpft und auf Seiten des Arbeitgebers ein Erfüllungsrückstand aufgebaut wird, der die Bildung einer Rückstellung gebietet.
- 42** dd) Insofern unterscheidet sich der Streitfall von dem Sachverhalt, der dem Urteil des Niedersächsischen FG vom 15.10.1987 - VI 59/85 zugrunde lag. Dort gewährte das Unternehmen Arbeitnehmern nach Vollendung des 60. Lebensjahres und unter der Voraussetzung einer mindestens zehnjährigen Branchenzugehörigkeit eine "Altersfreizeit" (in Gestalt von 28 zusätzlichen Urlaubstagen pro Jahr). Das Niedersächsische FG ging davon aus, dass eine Rückstellung weder unter dem Gesichtspunkt eines drohenden Verlusts aus schwebenden Geschäften noch unter dem der ungewissen Verbindlichkeit gebildet werden könne. Einen Erfüllungsrückstand verneinte es mit dem Argument, die zusätzliche Altersfreizeit stelle kein Entgelt für eine in der Vergangenheit erbrachte Arbeitsleistung des Arbeitnehmers dar. Dabei verwies es insbesondere auf die fehlende Abhängigkeit der Dauer des zusätzlichen Urlaubs von der Dauer des Beschäftigungsverhältnisses und die Anknüpfung an die Branchenzugehörigkeit der Arbeitnehmer.
- 43** In beiden Gesichtspunkten unterscheidet sich der dem Urteil des Niedersächsischen FG zugrunde liegende Sachverhalt vom Streitfall. Vorliegend hing die Anzahl der Altersfreizeitstage von der Dauer der Betriebszugehörigkeit ab. Zudem stand die Altersfreizeit unter der Bedingung einer mindestens zehnjährigen Zugehörigkeit zum Betrieb der Klägerin. Damit bestand der erforderliche Konnex zwischen der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers und der Leistungspflicht des Arbeitgebers (Oser/Wirtz, StuB 2023, 105, 106). Bei der Altersfreizeit handelt es sich um Entgelt für erbrachte Arbeitsleistung.
- 44** Vor diesem Hintergrund ist der Hinweis des FA auf das Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 07.11.1995 - 9 AZR 799/94, wonach der Anspruch auf Altersfreizeit im Jahr der Vollendung des 60. Lebensjahres für ein Jahr in voller Höhe und nicht lediglich anteilig entsteht, nicht zielführend. Diese Entscheidung betrifft den einheitlichen Manteltarifvertrag für die Brauereien im Lande Nordrhein-Westfalen vom 08./09.10.1990 und damit wiederum eine nur an die Branchenzugehörigkeit gekoppelte Altersfreizeit.
- 45** 4. Die Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten in Gestalt eines Erfüllungsrückstands wegen Altersfreizeit ist der Höhe nach unstrittig. Insbesondere hat die Klägerin die gebotene Abzinsung der Rückstellung (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG) und den nach der Rechtsprechung erforderlichen Fluktuationsabschlag (BFH-Urteil vom 05.02.1987 - IV R 81/84, BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845, unter 3.b [Rz 26]) berücksichtigt. Der Senat sieht daher von weiteren Ausführungen zur Bewertung der Rückstellung ab.
- 46** 5. Die Entscheidung ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.